Arnhemsebovenweg 40 | 3971 MK Driebergen
+31 85-273 31 71 | info@kriton.nl | www.kriton.nl

Ministerie van Financiën
Auditdienst Rijk (ADR)
t.a.v. mevrouw J.M. van Zanen-Nieberg RA
Postbus 20201
2500 EE  Den Haag

Driebergen, 11 september 2015

| | |
|---|---|
| Betreft: | Rapportage inzake fase II van het Onderzoek naar het kwaliteitsbeheersingssysteem ADR – bestaan en werking van het systeem |
| Ons kenmerk: | KA/206/Rap/PMA |
| Bijlagen: | - |

Geachte mevrouw Van Zanen-Nieberg,

Onder verwijzing naar de Dienstverleningsovereenkomst-ARVODI 2014 met kenmerk 201500123.040.011 inzake het Onderzoek naar het kwaliteitsbeheersingssysteem ADR, ontvangt u hierbij onze rapportage naar aanleiding van de werkzaamheden in fase II van dit onderzoek. Fase II betreft de beoordeling van het bestaan en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. In fase I is de beoordeling van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing aan de orde geweest.

Deze rapportage kent de volgende inhoud:

1. Leeswijzer
2. Samenvatting en conclusies
3. De context van het onderzoek
4. Toelichting op de bevindingen
5. Nadere analyse van de bevindingen
6. Enkele aanbevelingen
7. Toelichting op het onderzoek
8. Afsluiting

## 1. Leeswijzer

In hoofdstuk 2 zijn de samenvatting en conclusie naar aanleiding van onze werkzaamheden opgenomen. Wij beschrijven in hoofdstuk 3 de context waarin de uitkomsten van het onderzoek dienen te worden geplaatst. Hoofdstuk 4 bevat een overzicht van de belangrijkste bevindingen en observaties, die in hoofdstuk 5 nader worden geanalyseerd naar herkomst. In hoofdstuk 6 geven wij enkele aanbevelingen aan de opdrachtgever. In hoofdstuk 7 is een toelichting opgenomen op de werkzaamheden die tot onze conclusie hebben geleid.

Daarbij besteden wij onder meer aandacht aan het doel en het normenkader dat wij hebben gehanteerd alsmede aan de reikwijdte van het onderzoek. Hoofdstuk 8 bevat onze afsluitende opmerkingen.

## 2. Samenvatting en conclusies

### 2.1 Inleiding

De algemeen directeur van de Auditdienst Rijk (hierna: ADR) heeft ons in het voorjaar van 2015 verzocht om een onderzoek te doen naar de opzet, het bestaan en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat de ADR heeft ingericht voor de opdrachten die zij uitvoert.

Sinds het begin van de 21ste eeuw staat de kwaliteit van auditwerkzaamheden in de schijnwerpers. Dit geldt vooral voor de auditwerkzaamheden die in een marktomgeving worden uitgevoerd, de zogeheten openbare auditpraktijk. Opvattingen en regelgeving over auditkwaliteit zijn sterk in beweging, niet in de laatste plaats vanwege een intensief, streng en onafhankelijk toezicht op kwaliteit in de openbare praktijk zoals dat sinds 2007 bestaat. Openbare accountants trekken tot op de dag van vandaag belangrijke lessen uit dit toezicht. Ook wordt de kwaliteitsregelgeving telkens verder aangescherpt.
De wijze waarop het externe toezicht op de kwaliteit van de auditwerkzaamheden van de ADR is geregeld, wijkt echter af van het toezicht op de openbare praktijk. Ons onderzoek naar opzet, bestaan en werking van het huidige stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR vindt plaats in opdracht van de algemeen directeur van de ADR en in aanvulling op het reguliere externe toezicht door het samenwerkingsverband KOA (Kwaliteitsonderzoek Overheidsaccountants). De ADR kan worden gekenmerkt als een lerende organisatie en het MT van de ADR verwacht dat de uitkomsten van dit onderzoek zullen bijdragen aan de verdere ontwikkeling en instandhouding van een actueel en robuust stelsel van kwaliteitsbeheersing, passend bij de positie en ambities van de ADR.
Het doel van de opdracht is om inzicht te verschaffen in deze aspecten van het stelsel en niet om met een bepaalde mate van zekerheid een oordeel daarover uit te spreken. Dit onderzoek is dan ook niet uitgevoerd als een assurance-opdracht of een aan assurance-verwante opdracht.

### 2.2 Samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden

#### 2.2.1 Werkzaamheden in fase I

Het onderzoek is uitgevoerd in 2 fasen. In fase I van ons onderzoek hebben wij de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR beoordeeld. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing voor een auditafdeling behelst een zodanig systeem van kwaliteitsbeheersing dat een redelijke mate van zekerheid bestaat, dat de organisatie en haar personeel voldoen aan de vaktechnische richtlijnen van de beroepsorganisaties van de betrokken auditors en aan de door wet- en regelgeving gestelde eisen en dat de door de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke auditors afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn. De eisen die aan een dergelijk systeem van kwaliteitsbeheersing worden gesteld zijn met name opgenomen in de Richtlijn kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB1). RKB1 is gepubliceerd door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en heeft ten doel grondbeginselen en essentiële procedures vast te stellen en aanwijzingen te geven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountantsafdelingen voor hun kwaliteitsbeheersingssysteem ten aanzien van assurance- en daaraan verwante opdrachten.

RKB1 moet worden gelezen in samenhang met de overige voor kwaliteitsbeheersing relevante wet- en regelgeving voor accountants, waaronder de VGBA (gedragscode) en de ViO (onafhankelijkheidsregelgeving). De regelgeving voor kwaliteitsbeheersing van de Nederlandse Orde van Register EDP-Auditors (NOREA) is vergelijkbaar met RKB1 en op sommige punten specifiek gemaakt. De regelgeving voor kwaliteitsbeheersing van IIA/NL vertoont inhoudelijk veel overeenkomsten met de betreffende regelgeving van NBA en NOREA, maar is minder uitgewerkt. De gedragscodes en onafhankelijkheidsregelgeving van NBA, NOREA en IIA/NL benadrukken vergelijkbare beroepsethische aspecten.

In dit licht is RKB1 dan ook een bruikbare maatstaf voor een actueel en hoogwaardig stelsel van kwaliteitsbeheersing, passend bij de diversiteit en complexiteit van de auditopdrachten die de ADR uitvoert. De elementen van kwaliteitsbeheersing zijn als volgt te benoemen:
a. de verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de ADR
b. beroepsethische normen
c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten
d. het personeelsbeleid
e. de uitvoering van de opdrachten
f. opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en bewaking.

De ADR heeft het stelsel van kwaliteitsbeheersing vastgelegd in het Handboek Auditing Rijksoverheid (hierna: HARo). Omdat dit kwaliteitsbeleid van toepassing is verklaard op alle professionals en opdrachten van de ADR en geen onderscheid wordt gemaakt naar de discipline (beroepstitel) van de professional, zijn wij uitgegaan van de ‘strengste’ en meest concrete, geldende norm als basis voor onze analyse van opzet, bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

### 2.2.2 Conclusie over de opzet

Op basis van onze werkzaamheden in fase I kwamen wij tot de conclusie dat:
- de opzet van het stelsel de ambitie van de ADR reflecteert om hoge eisen te stellen aan de kwaliteitsbeheersing bij alle opdrachten die de ADR uitvoert
- het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR in opzet voldoet aan de eisen die samenhangen met de eerste vijf elementen van kwaliteitsbeheersing zoals gedefinieerd in RKB1
- het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR voor wat betreft het element ‘opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en bewaking’ op onderdelen verbetering behoeft.

Onder andere voor wat betreft het element ‘opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en bewaking’ heeft de ADR naar aanleiding van onze rapportage over fase I van het onderzoek inmiddels een aantal maatregelen genomen die moeten leiden tot aanscherping van de eisen die in het stelsel zijn opgenomen. Andere maatregelen die zijn getroffen betreffen het expliciteren van de criteria aan de hand waarvan de aanvaarding van opdrachten met een bepaald (risico) profiel kan worden belegd en het handelen bij (een aanwijzing voor) bestuurlijke fraude.

### 2.2.3 Werkzaamheden in fase II

Fase II van ons onderzoek richt zich op het bestaan en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Onder ‘bestaan’ wordt in het kader van ons onderzoek verstaan: het zichtbaar in de opdrachtdocumentatie (dossiers) vóórkomen van de maatregelen van kwaliteitsbeheersing, zoals verwoord in de beroepsregels, (de specifieke uitwerking daarvan) in het HARo en eventueel andere documenten.

Het bestaan moet blijken uit vastleggingen van de toepassing van de maatregelen, al dan niet in de vorm van 'templates' die daarvoor binnen de ADR zijn ontwikkeld.

Onder 'werking' wordt in het kader van ons onderzoek verstaan: het effectief uitvoeren van de maatregelen van kwaliteitsbeheersing, zoals verwoord in de beroepsregels en het HARo en eventueel vastgelegd in andere documenten. De effectieve werking blijkt onder meer uit de vastlegging van de wijze waarop, door wie, wanneer en hoe de maatregelen zijn toegepast evenals uit de consistentie waarmee deze zijn toegepast.

Om het bestaan en de werking van het stelsel te beoordelen hebben wij een beperkte review uitgevoerd op (onderdelen van) de dossiers die de ADR heeft ingericht voor 16 opdrachten. Deze opdrachten variëren in aard en omvang. Deze opdrachten zijn in samenspraak met ons geselecteerd door het management van de ADR. De geselecteerde opdrachten vormen een representatieve afspiegeling van de aard en omvang van de opdrachten die de ADR uitvoert . Daarbinnen is gekozen voor opdrachten met een verhoogd risico.

Een beperkte review houdt in dat wij zeer gericht enkele onderdelen van de dossiers hebben beoordeeld waaruit bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing zouden moeten blijken. Dit houdt in dat wij géén onderzoek hebben gedaan om met een bepaalde mate van zekerheid een uitspraak te kunnen doen over:

- het algehele kwaliteitsniveau van de individuele dossiers
- de vraag of de bij deze opdrachten door de ADR afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn (inhoudende dat in de betreffende situatie een passende conclusie dan wel een volledige en betrouwbare weergave van bevindingen in de rapportage is verwoord)
- de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing voor zover dat dossier-overstijgend is (bijvoorbeeld op het gebied van personeelsbeleid of technische infrastructuur van de ADR).

Het onderzoek heeft in een constructieve sfeer plaatsgevonden. De bij de geselecteerde opdrachten betrokken teams van de ADR hebben ons alle voor het onderzoek noodzakelijk informatie verstrekt. Voor een zeer beperkt aantal opdrachten is op enkele punten vastgesteld dat geen overeenstemming bestaat tussen de reviewers en de voor de opdracht verantwoordelijke professional over de interpretatie van een bevinding of observatie ('agree to disagree'). Dit doet naar onze mening geen afbreuk aan de conclusies over bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing als geheel zoals wij die op grond van de uitgevoerde werkzaamheden in de volgende paragraaf presenteren.

### 2.2.4 Conclusies over bestaan en werking

Bestaan en werking van het stelsel als geheel

Wij hebben bij de 16 in ons onderzoek betrokken opdrachten geconstateerd dat maatregelen van kwaliteitsbeheersing zoals vastgelegd in de beroepsregels en het HARo (en in voorkomende gevallen elders vastgelegd, zoals in wet- of regelgeving) zichtbaar in de opdrachtdocumentatie (dossiers) vóórkomen. De voor deze opdrachten eindverantwoordelijke auditors beschouwen het HARo dan wel de voor de opdrachten geldende specifieke wet- of regelgeving als leidend voor de uit te voeren werkzaamheden. Daarbij hebben wij overwegend de effectieve werking van deze maatregelen geconstateerd.

Op hoofdonderwerpen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing hebben wij op opdrachtniveau echter ook leemten in bestaan en werking aangetroffen. Tevens constateren wij dat het HARo op enkele specifieke onderdelen meer op de praktijk van de ADR kan worden toegespitst. Hierna lichten wij dit nader toe.

Hierbij merken wij op dat het op basis van ons onderzoek niet mogelijk is om generieke conclusies te trekken over alle opdrachten die de ADR uitvoert, noch over het algehele kwaliteitsniveau van de individuele dossiers.

Bestaan van het stelsel op opdrachtniveau

Bij meerdere opdrachten blijken leemten in het bestaan van maatregelen van kwaliteitsbeheersing onder andere uit:

- het niet of niet op de voorgeschreven wijze vastleggen in het dossier van de voorwaarden waaronder de opdracht is overeengekomen met de opdrachtgever
- het niet vaststellen van de onafhankelijkheid van de leden van het opdrachtteam gedurende de opdracht, zoals specifiek voorgeschreven in het HARo
- het niet aantoonbaar evalueren van mogelijke bedreigingen van andere beroepsethische beginselen zoals vakbekwaamheid of zorgvuldigheid, die samenhangen met het accepteren en uitvoeren van de opdracht.

Werking van het stelsel op opdrachtniveau

Bij meerdere opdrachten blijken leemten in de werking van maatregelen van kwaliteitsbeheersing, onder andere omdat specifieke werkzaamheden niet overeenkomstig de vereisten in de beroepsregelgeving worden uitgevoerd en/of verantwoord. Voorbeelden daarvan zijn:

- het onvoldoende aantonen in het dossier van de wijze waarop de eindverantwoordelijke auditor inhoudelijk en vaktechnisch sturing heeft gegeven aan het plannen, uitvoeren en afronden van de opdracht overeenkomstig de vereisten volgens de beroepsregelgeving
- het niet op de juiste wijze invulling geven aan de vereisten ten aanzien van identificeren en inschatten van risico's op afwijkingen van materieel belang, uitvoeren van cijferanalyses of de evaluatie van bevindingen
- het niet of niet in voldoende mate aantoonbaar onderbouwen van waarom welke werkzaamheden hoe, wanneer, waarop en door wie moeten worden uitgevoerd
- het ontbreken van een duidelijke uiteenzetting van de uitgevoerde werkzaamheden (waaronder begrepen de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling), de afwerking van bevindingen en de overwegingen die ten grondslag liggen aan de conclusie over het onderdeel waarop de werkzaamheden betrekking hebben
- de fragmentatie van dossiers, waarbij niet in voldoende mate waarborgen voor het bewaren van de eenheid, zelfstandige leesbaarheid en integriteit van de inhoud - bestaande uit vastleggingen in elektronische en/of hard copyvorm - worden getroffen, zodat de verantwoording van conclusies of bevindingen wordt bemoeilijkt.

Toespitsing van het HARo

Op de volgende onderdelen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing is het HARo naar onze mening nog niet voldoende specifiek om bestaan en werking van de noodzakelijke maatregelen van kwaliteitsbeheersing optimaal te waarborgen:

- wet- en regelgeving verlangen in een aantal gevallen uitvoering van en/of rapportage over opdrachten op een wijze die niet geheel of niet zonder meer aansluit op de beroepsregelgeving.

- In het HARo wordt hierin voor een deel voorzien door het opnemen van de specifieke aandachtspunten die uit de betreffende wet- en regelgeving voortvloeien. Instructies voor de identificatie en evaluatie van concrete afwijkingen van beroepsregelgeving en de wijze waarop daarmee bij de acceptatie en uitvoering van de betreffende opdrachten moet worden omgegaan zouden echter meer op dergelijke omstandigheden kunnen worden toegespitst
- de ADR heeft gekozen voor het gebruik maken van zogeheten horizontale clusters, waarbij een centraal team binnen de ADR auditwerkzaamheden verricht op activiteiten die voor meerdere departementen gemeenschappelijk worden uitgevoerd. Hoewel er tussen de betrokken teams veel afstemming plaatsvindt, vraagt deze structuur uit het oogpunt van kwaliteitsbeheersing – vooral voor wat betreft het aantoonbaar kunnen dragen van eindverantwoordelijkheid – om stringente en uniforme uitgangspunten voor regievoering, vakinhoudelijke sturing en dossiervorming. Het HARo biedt hiervoor een sterke basis, maar kan verder worden aangescherpt.
- een aantal opdrachten van de ADR heeft – deels of geheel – betrekking op geclassificeerde informatie. De beroepsregelgeving voorziet niet specifiek in voorschriften ten aanzien van kwaliteitsbeheersing in dergelijke omstandigheden. Met name ten aanzien van onderwerpen als onafhankelijke kwaliteitsbeoordeling, dossiervorming, archivering en mogelijkheden voor de auditor om verantwoording af te leggen zijn in het HARo voor dergelijke opdrachten onvoldoende concrete instructies of procedures opgenomen.

<u>Referentiekader</u>
Een aantal bevindingen en observaties voor wat betreft bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing op opdrachtniveau heeft met specifieke omstandigheden in de publieke sector te maken. Bovendien moet in ogenschouw worden genomen dat de ADR de interne auditdienst is voor de ministeries. De ADR is een multidisciplinair samengestelde dienst. Auditorganisaties en auditors in alle sectoren en disciplines verrichten grote inspanningen om aan de in wetgeving en beroepsregelgeving vastgelegde vereisten voor kwaliteit van auditwerkzaamheden te voldoen. Dit geldt ook voor de ADR. Onze bevindingen en observaties illustreren de knelpunten die daarbij in de praktijk breed worden ervaren.

<u>Analyse naar soort opdrachten</u>
De hiervoor genoemde voorbeelden van bevindingen en observaties zijn overwegend generiek en op enkele onderdelen na niet specifiek toe te wijzen aan de soort opdrachten die de ADR uitvoert of een auditdiscipline binnen de ADR. In hoofdstuk 4 zijn de bevindingen en observaties meer in detail weergegeven, gerubriceerd naar de elementen van kwaliteitsbeheersing waarop zij betrekking hebben. In hoofdstuk 5 is vervolgens een nadere analyse opgenomen van de bevindingen die in hoofdstuk 4 aan de orde komen, waaruit blijkt dat op een meer gedetailleerd niveau wel verschillen bestaan tussen de aard van de bevindingen per soort opdracht.

<u>Impact van de bevindingen</u>
De mogelijke impact van de leemten op het algehele kwaliteitsniveau van de beoordeelde opdrachten is divers. Zo kan het niet toereikend evalueren van mogelijke bedreigingen van beroepsethische beginselen bij bepaalde opdrachten leiden tot een hoger risico op een onjuist oordeel of een niet passende rapportage. Dit geldt eveneens voor het niet overeenkomstig de beroepsregels uitvoeren van specifieke werkzaamheden, waardoor mogelijk niet voldoende en/of niet geschikte (assurance) informatie wordt verkregen om het oordeel of de rapportage te onderbouwen.

Gefragmenteerde archivering van dossiers of tekortkomingen in de wijze waarop controledocumentatie ('workpapers') worden opgesteld kunnen daarentegen het doorgronden van het dossier bemoeilijken maar hoeven niet per definitie tot een hoger risico op een vaktechnische misslag te leiden, mits de werkzaamheden inhoudelijk toereikend zijn uitgevoerd.
In alle gevallen verdient het aanbeveling om de oorzaken van de geconstateerde leemten te onderzoeken en passende maatregelen te nemen. De prioritering van de te nemen maatregelen is nader te overwegen door de opdrachtgever.

## 3. Context van het onderzoek

Het belang van de juiste context
Bij het informeren van derden over de uitkomsten van ons onderzoek is het van belang om deze in de juiste context te kunnen plaatsen. Dit betreft in de eerste plaats het ontwikkelstadium van de ADR als nieuwe auditorganisatie. Daarnaast betreft dit de positionering en functie van de ADR als interne auditdienst binnen de rijksoverheid en de aard en complexiteit van de opdrachten die de ADR uitvoert. Ten slotte dienen de gevolgen van de maatschappelijke aandacht voor en het toezicht op de naleving van beroepsethische en vaktechnische regelgeving in ogenschouw te worden genomen bij het interpreteren van de uitkomsten.

De ADR is een jonge organisatie
De ADR is op 1 mei 2012 opgericht. Zij is een fusieorganisatie van de op dat moment bestaande auditdiensten van een aantal departementen. De auditdienst van het Ministerie van Veiligheid en Justitie is op 1 mei 2013 aangesloten bij de ADR. Op 1 april 2014 volgde ook de auditdienst van het Ministerie van Defensie. Vanaf 1 juni 2012 worden alle opdrachten uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van de algemeen directeur van de ADR. De ADR is een relatief jonge organisatie, die op het gebied van harmonisatie in ontwikkeling is.

Harmonisatie binnen de ADR is in ontwikkeling
De harmonisatie binnen de ADR heeft onder meer betrekking op de invoering van de elektronische dossieromgeving TeamMate in de loop van 2014 en het gebruik van uniforme sjablonen ('visuals') voor de controleplanning. Uit de dossierreviews blijkt dat veel opdrachtteams nog moeten wennen aan het werken met TeamMate. De opdrachtteams geven aan technische (aanloop) problemen met TeamMate te hebben ondervonden. Dit heeft tot gevolg dat voor een aantal van de door ons gereviewde dossiers geldt dat TeamMate niet of niet optimaal is gehanteerd. In sommige gevallen is de opdrachtdocumentatie ná afronding van de opdracht in TeamMate verwerkt.

De harmonisatie blijkt bijvoorbeeld ook uit de 'horizontale aanpak', waarbij een centraal team binnen ADR controlewerkzaamheden uitvoert op activiteiten die voor meerdere departementen gemeenschappelijk worden uitgevoerd ('shared services'). Voorbeelden hiervan zijn SAP-3F (financiële administratie), P-Direkt (salarisadministratie) en HIS (inkoopfunctie). Onder andere bij de controle uit hoofde van de wettelijke taak en de controle van agentschappen wordt gebruik gemaakt van de uitkomsten van de werkzaamheden van de 'horizontale teams'. Voordelen van een dergelijke aanpak zijn onder andere dat wordt voorkomen dat meerdere 'departementale' opdrachtteams zich richten op – in beginsel – dezelfde aspecten van de aan departementen verleende shared services en dat de werkzaamheden bij de aanbieder van de shared services door een gespecialiseerd team kunnen worden uitgevoerd. Er zijn echter ook nadelen te benoemen.

Belangrijke voorbeelden daarvan zijn de complexe regievoering van de controleopdrachten die volgens deze matrixstructuur zijn vormgegeven en een op vaktechnisch verantwoorde wijze inrichten van zelfstandig leesbare, toereikende dossiers per opdracht.

Een derde goed voorbeeld van de harmonisatie is het gebruik van uniforme sjablonen voor rapportering. Een laatste voorbeeld is de centrale, jaarlijkse registratie van onafhankelijkheidsverklaringen van alle ADR-medewerkers.

De ADR voert een grote verscheidenheid aan opdrachten uit
Binnen de ADR zijn auditors van diverse beroepsgroepen werkzaam, zoals accountants, IT-auditors en operational auditors en deze auditors voeren diverse soorten opdrachten uit. Daarbij kan ook sprake zijn van samenloop van opdrachttypen. De ADR heeft in de jaren sinds de oprichting veel maatregelen genomen met als doel bij te dragen aan het waarborgen van de kwaliteit van de grote verscheidenheid aan opdrachten die worden uitgevoerd. Het begrip 'kwaliteit' houdt in het kader van auditwerkzaamheden, in dat aantoonbaar (in dossiers 'zichtbaar') wordt voldaan aan de vaktechnische richtlijnen van de beroepsorganisaties van de betrokken auditors alsmede aan overige door wet- en regelgeving gestelde eisen en dat de afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn. De vaktechnische richtlijnen bevatten op een groot aantal onderwerpen gedetailleerde voorschriften voor de uitvoering van specifieke werkzaamheden. Die voorschriften hebben betrekking op alle onderdelen van een opdracht, zoals het overeenkomen van opdrachtvoorwaarden, het plannen, uitvoeren en verantwoorden van toereikende werkzaamheden, de evaluatie van de uitkomsten van die werkzaamheden en het rapporteren van bevindingen of formuleren van conclusies. Of een afgegeven rapport in de gegeven omstandigheden juist is, kan uitsluitend worden vastgesteld op basis van een deugdelijke verantwoording van de overeenkomstig de richtlijnen uitgevoerde werkzaamheden.

De ADR opereert in een dynamische omgeving
De auditfunctie binnen het Rijk is de afgelopen jaren sterk in omvang gedaald en de auditvraag is veranderd. Dit heeft onder andere te maken met nieuwe wet- en regelgeving, centralisatie van bedrijfsvoering binnen de rijksdienst en een toenemende behoefte aan 'transparantie'. Ook leiden technologische ontwikkelingen en voortgaande digitalisering tot nieuwe auditbehoeften en auditmogelijkheden. Een en ander heeft gevolgen voor het vereiste kennisniveau van de ADR-medewerkers. Professionalisering geldt dan ook als permanent speerpunt. Daarbij spelen vraagstukken rond de beheerambitie (moet de ADR een 10 scoren of is een 6- voldoende?) en het controlebestel ('slanker en slimmer') een rol bij de keuzes die worden gemaakt. De ADR werkt planmatig aan het waarmaken van het beoogde, hoge kwaliteitsniveau binnen deze veelheid aan in- en externe ontwikkelingen. De structuur (inrichting en sturing), processen (optimalisering en uniformering), het gedrag en de werkwijze van de medewerkers en de eisen aan de dienstverlening zijn uitgewerkt in een ontwikkelingsplan. In het jaarplan van de ADR zijn de hoofdlijnen van de afspraken voor de uit te voeren opdrachten (vraaggestuurd, wettelijke taak en Europese geldstromen) uitgewerkt. Door middel van het professionaliseringsaanbod wordt gericht bijgedragen aan de benodigde ontwikkeling van kennis en vaardigheden. Ervaringen van de auditors met bijvoorbeeld TeamMate, het gebruik maken van 'visuals' voor de controleplanning, de op basis van afspraken opgeleverde dossiers en documenten van 'klanten' en het samenwerken met de 'horizontale clusters' worden gedeeld en geëvalueerd. Een Taskforce 2.0 werkt aan de route naar een IT-gedreven audit, passend bij de visie op continuous reporting, monitoring en assurance die de ADR heeft geformuleerd.

<u>De ADR heeft een solide stelsel van kwaliteitsbeheersing ingericht</u>
Onder leiding van het management van de ADR is een stelsel van kwaliteitsbeheersing opgezet, dat tot doel heeft om de kwaliteit en efficiëntie van de aanpak van de ADR te bevorderen. Dit stelsel is vastgelegd in het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo). Het HARo moet bijdragen aan harmonisatie en uniformiteit van de binnen de ADR te volgen procedures en aan de eenheid van opvattingen daarover. Hierdoor kunnen gebruikers, waaronder de Algemene Rekenkamer, effectief steunen op (de uitkomsten van) de werkzaamheden van de ADR. Het kwaliteitsbeleid is van toepassing verklaard op alle professionals die werkzaam zijn bij de ADR, ongeacht de beroepsorganisatie waarvan zij lid zijn.

Hoewel de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing van de verschillende beroepsorganisaties grote overeenkomsten vertonen, is ook sprake van verschillen. Zo richt de kwaliteitsregelgeving van accountantsafdelingen en -organisaties zich bijvoorbeeld meer nadrukkelijk op aspecten als onafhankelijkheid en kwaliteitstoetsing.

Gesteld kan worden dat de regelgeving voor accountants (‘financial auditors’) het meest gedetailleerd is uitgewerkt. Ten aanzien van het toezicht op en de toetsing van de naleving van deze regelgeving is in de ‘openbare’ accountantspraktijk gedurende het laatste decennium veel ervaring opgedaan. Daarbij zijn ook de knelpunten bij het naleven van deze regelgeving naar voren gekomen, wat in veel gevallen heeft geleid tot aanpassing en niet zelden tot aanscherping van de regels. Deze regels zijn in essentie afgeleid van RKB1, maar inmiddels in andere wet- en regelgeving vervat. Voor een deel is die andere wet- en regelgeving ook van toepassing op de (accountants van de) ADR, voor een deel is dat niet het geval. Zo gelden de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) wel voor de accountants van de ADR, maar de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) niet voor de ADR.

Omdat het HARo van toepassing is op alle professionals en opdrachten van de ADR en geen onderscheid wordt gemaakt naar de titel van de professional, zijn wij uitgegaan van de ‘strengste’ en meest concrete, geldende normen voor kwaliteitsbeheersing als basis voor onze analyse van opzet (zie onze rapportage over fase I), bestaan en werking (fase II) van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daarnaast bevat het HARo afzonderlijke onderdelen voor de verschillende opdrachttypen die de ADR uitvoert, die invulling geven aan de onderscheiden standaarden van de drie beroepsorganisaties.

<u>Toezicht op de openbare praktijk als referentiekader</u>
Wij hebben bij ons onderzoek de ervaringen in Nederland met het ‘strengste’ toezicht op de naleving van dergelijke regelgeving in aanmerking genomen. Dit betreft het aan de Wta gerelateerde toezicht. Openbare accountants hebben inmiddels ongeveer zeven jaar ervaring met intensief, streng en onafhankelijk toezicht. Dit extern toezicht is mede aanleiding geweest voor openbare accountants om de gerichte trajecten te starten die tot aantoonbare kwaliteitsverbetering moeten leiden.
De Wta met gerelateerd extern toezicht is niet van toepassing op de ADR. Wij hebben uiteraard niet het inhoudelijke aan de Wta gerelateerde toezicht als uitgangspunt gehanteerd, maar wel de wijze waarop de toezichthouder vaststelt of vaktechnische regelgeving, waaronder kwaliteitsregelgeving, wordt nageleefd. Dit biedt houvast voor het beantwoorden van de vraag of het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR voldoende basis biedt voor het management en de professionals van de ADR om de naleving van regelgeving inzake kwaliteitsbeheersing van NBA/IFAC, NOREA en IIA te waarborgen.

Factoren die van invloed kunnen zijn op kwaliteit
Onze werkzaamheden hebben hoofdzakelijk bestaan uit het houden van interviews en het doornemen van onderdelen van de in ons onderzoek betrokken dossiers. Wij hebben daarbij geconstateerd dat de auditors loyaal en toegewijd zijn en zich inzetten om een opdracht naar beste kunnen uit te voeren. In veel gevallen is sprake van langjarige, relevante ervaring van projectleiders en andere betrokken auditors. Dit heeft enerzijds tot gevolg dat veel opdrachtgerelateerde kennis aanwezig is, anderzijds kan dit betekenen dat 'een frisse blik' bij het plannen en uitvoeren van werkzaamheden ontbreekt. Omstandigheden als toenemende (vaktechnische en organisatorische) complexiteit, tijdsdruk en/of beperkte capaciteit hebben volgens mededeling van meerdere projectleiders eveneens mogelijk invloed gehad op de kwaliteit van de werkzaamheden. Ons onderzoek is niet gericht geweest op het nader analyseren van dergelijke factoren.

# 4. Toelichting op de bevindingen

## 4.1 Opdrachten betrokken in het onderzoek

De werkzaamheden van de ADR zijn divers en worden hoofdzakelijk uitgevoerd door auditors uit drie beroepsgroepen, te weten financial auditors, IT-auditors en operational auditors. Er wordt onderscheid gemaakt naar drie velden waarop opdrachten betrekking kunnen hebben:
- wettelijke taak
- Europese opdrachten
- vraaggestuurde opdrachten.

Binnen deze velden kan in termen van de NBA-regelgeving sprake zijn van verschillende soorten opdrachten, zoals controleopdrachten, andere assuranceopdrachten, opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden uitmondend in een rapport van bevindingen en niet aan assurance verwante opdrachten. Daarbij kan sprake zijn van de samenloop van verschillende soorten opdrachten ('hybride opdrachten'). In totaal zijn 16 dossiers van de ADR betrokken in ons onderzoek. Deze dossiers betreffen een doorsnede van de verschillende soorten opdrachten die de ADR uitvoert en de disciplines die daarbij betrokken zijn. In onderstaande tabellen zijn overzichten opgenomen van de soorten opdrachten waarop deze rapportage betrekking heeft.

| | Soort opdracht[1] | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Discipline | Controle-opdracht | Andere assurance-opdracht | Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden[2] | Niet aan assurance verwante opdracht | Hybride opdracht |
| Financial audit | √ (6) | | | | √ (3) |
| IT-audit | | √ (1) | √ (2) | √ (1) | |
| Operational audit | | | √ (2) | √ (1) | |

Tabel 1: opdrachten in onderzoek (soort opdracht per discipline, met tussen haakjes het aantal opdrachten)

[1] De benamingen van de soorten opdrachten zijn zo veel als mogelijk in overeenstemming met het stramien in IFAC regelgeving.
[2] Voor het doel van deze rapportage worden tot deze opdrachten telkens ook gerekend de opdrachten die zijn uitgevoerd door operational auditors van de ADR die hebben geleid tot een rapport van bevindingen.

| Veld | Soort opdracht: Controle-opdracht | Andere assurance-opdracht | Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden | Niet aan assurance verwante opdracht | Hybride opdracht |
|---|---|---|---|---|---|
| Wettelijke taak (jaarrekening) | √ (4) | | | | |
| Grote projecten | | | | | √ (1) |
| Baten en lasten | √ (2) | | | | |
| Europa | | | | | √ (2) |
| Vraaggestuurd | | √ (1) | √ (4) | √ (2) | |

Tabel 2: opdrachten in onderzoek (soort opdracht per veld, met tussen haakjes het aantal opdrachten)

Ons onderzoek is gericht op bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daartoe hebben wij de 16 dossiers op meerdere onderdelen beoordeeld. De invalshoek die wij daarbij hebben gekozen is gebaseerd op de zes hoofdonderdelen van kwaliteitsbeheersing zoals die zijn terug te vinden in onder andere Richtlijn kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen 1 (RKB1), Deze richtlijn vormt een belangrijk kader voor de totstandkoming van het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo). Het HARo bevat per onderdeel gedetailleerde maatregelen en guidance. Daarbij is de regelgeving van de drie beroepsorganisaties als uitgangspunt gehanteerd. De zes onderdelen zijn:

a. verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit
b. beroepsethische normen
c. aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten
d. personeelsbeleid
e. uitvoering van de opdrachten
f. opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en bewaking.

Onze werkzaamheden hebben hoofdzakelijk bestaan uit het houden van interviews met de eindverantwoordelijke auditors en het kennis nemen van de inhoud van (onderdelen) van (elektronische en ‘hard copy’) dossiers. Wij hechten er hierbij aan om te benadrukken dat wij in alle gevallen een constructieve en openhartige medewerking aan ons onderzoek hebben ervaren. De bevindingen en observaties die in dit rapport aan de orde komen zijn afgestemd met de eindverantwoordelijke auditors.

Onze bevindingen en observaties zijn per onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing hierna op hoofdlijnen weergegeven in tabel 3. Deze bevindingen hebben betrekking op de 16 door ons beoordeelde dossiers. Wij hechten eraan om te benadrukken dat:

- niet alle weergegeven bevindingen en observaties gelden voor al deze dossiers
- het niet mogelijk is om op basis van deze bevindingen generieke conclusies te trekken over alle opdrachten die de ADR uitvoert
- op basis van ons onderzoek geen uitspraak kan worden gedaan over het algehele kwaliteitsniveau van de individuele dossiers en over de vraag of in de betreffende situatie de rapportage passend is.

Onze bevindingen en observaties zijn als volgt samen te vatten.

## 1. Verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit

### Kernbepaling

Het bevorderen van een kwaliteitsgerichte interne bedrijfscultuur is afhankelijk van duidelijke, logische en regelmatig terugkerende maatregelen en signalen, waarbij de nadruk wordt gelegd op de gedragslijnen voor kwaliteitsbeheersing en de kwaliteitsbeheersingsprocedures van de auditorganisatie en de noodzaak om:

- werkzaamheden te verrichten die in overeenstemming zijn met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
- rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

### Bevindingen en observaties

a. Wet- en regelgeving verlangen in een aantal gevallen van de ADR uitvoering van en/of rapportage over opdrachten op een wijze die niet geheel of niet zonder meer aansluit op de beroepsregelgeving. Dit uit zich bijvoorbeeld in:
   - opdrachten waarbinnen assurance- en andere werkzaamheden worden gecombineerd ('hybride opdrachten'), echter zonder duidelijke afbakening daarvan
   - opdrachten waarvoor de voorgeschreven aard en reikwijdte van de auditwerkzaamheden minder geschikt lijken voor het doel van de gebruiker
   - voorgeschreven modelverantwoordingen en teksten van auditrapportages die niet voldoende duidelijk maken wat grondslagen voor verslaggeving zijn en wat de aard en reikwijdte van de betrokkenheid van de auditor inhouden.

   In het HARo wordt hierin voor een deel voorzien door het opnemen van de specifieke aandachtspunten die uit de betreffende wet- en regelgeving voortvloeien. Instructies voor de identificatie en evaluatie van concrete afwijkingen van beroepsregelgeving en de wijze waarop daarmee bij de acceptatie en uitvoering van de betreffende opdrachten moet worden omgegaan zouden echter meer op dergelijke omstandigheden kunnen worden toegespitst. Daarmee kunnen de eindverantwoordelijke auditors waarborgen treffen die een verantwoording van hun werkzaamheden binnen de kaders van de beroepsregelgeving mogelijk maken.

b. De ADR maakt gebruik van zogeheten 'horizontale teams' die auditwerkzaamheden verrichten op entiteiten of activiteiten. Bij meer complexe opdrachten kan sprake zijn van de uitvoering van werkzaamheden in de vorm van deelprojecten. Hoewel op dit punt tussen de betrokken teams veel afstemming plaatsvindt, vraagt deze structuur uit het oogpunt van kwaliteitsbeheersing om stringente en uniforme uitgangspunten voor regievoering, vakinhoudelijke sturing en dossiervorming. Het HARo biedt hiervoor een sterke basis, maar kan verder worden aangescherpt. In alle gevallen waar de eindverantwoordelijk auditor voor zijn[3] oordeel gebruik maakt van de uitkomsten van werkzaamheden die door een andere auditor zijn uitgevoerd hebben wij geconstateerd dat niet (voldoende) uit de opdrachtdocumentatie kan worden vastgesteld dat de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de relevante uitkomst van deze werkzaamheden kan worden gedragen. Zo hebben wij bij enkele dossiers niet kunnen vaststellen dat de werkzaamheden die zijn verricht door andere auditors voldoende zijn geëvalueerd. Daarnaast is in een aantal dossiers onvoldoende zichtbaar of en zo ja, in welke mate de eindverantwoordelijk auditor (dat wil zeggen de tekenend accountant van het klantcluster) in voldoende mate regie heeft gevoerd over de werkzaamheden van het horizontale cluster voor zijn eigen auditdoeleinden.

[3] In deze rapportage gebruiken wij omwille van de leesbaarheid de mannelijke aanduiding voor de auditor. In alle gevallen wordt daarmee uiteraard de vrouwelijke of mannelijke auditor bedoeld.

c. Auditors van de ADR zijn betrokken bij opdrachten waarbinnen sprake is van geclassificeerde informatie. Deze informatie is geheim (waarbij verschillende niveaus van geheimhouding voorkomen) en slechts toegankelijk voor personen met een accreditatie op het juiste niveau. Vaktechnische beroepsregelgeving, zoals controlestandaarden, voorziet niet specifiek in voorschriften ten aanzien van kwaliteitsbeheersing in dergelijke omstandigheden. Met name ten aanzien van onderwerpen als onafhankelijke kwaliteitsbeoordeling, dossiervorming, archivering en mogelijkheden voor de auditor om (bijvoorbeeld tuchtrechtelijk) verantwoording over zijn werkzaamheden af te leggen zijn in het HARo voor dergelijke opdrachten geen concrete instructies of procedures opgenomen. In het kader van ons onderzoek is sprake van één dossier waarvoor een zeer hoge mate van vertrouwelijkheid geldt. Wij hebben uiteraard geen toegang gehad tot dit dossier, hetgeen passend is binnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Wij hebben daardoor echter ook niet zelfstandig kunnen beoordelen of aan beroepsregelgeving en/of andere ADR-specifieke regelgeving wordt voldaan.

## 2. Beroepsethische normen

### Kernbepaling

De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de organisatie en haar personeel voldoen aan de van kracht zijnde ethische normen. Ethische normen met betrekking tot assurance- en daaraan verwante opdrachten omvatten in het algemeen de delen A en B van de Code of Ethics van IFAC, aangevuld met nationale beroepsethische normen van meer stringente aard. De beroepsethische grondbeginselen zijn:

a integriteit
b objectiviteit
c vakbekwaamheid en zorgvuldigheid
d vertrouwelijkheid
e professionaliteit.

### Bevindingen en observaties

a. In meer dan de helft van de dossiers is de beoordeling of sprake is van bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen zoals genoemd in de gedrags- en beroepsregels beperkt vastgelegd. De mededeling door de eindverantwoordelijk auditor dat evaluatie wel heeft plaatsgevonden kan dan ook niet worden geverifieerd. In geen van de beoordeelde dossiers is sprake van een vastlegging waaruit expliciete toepassing van het zogeheten ‘conceptueel raamwerk’ blijkt. Volgens het conceptueel raamwerk worden maatregelen die de eventuele bedreigingen tot een aanvaardbaar laag niveau terugbrengen expliciet benoemd, uitgevoerd en geëvalueerd. Bijvoorbeeld bij meer complexe opdrachten, opdrachten waar geclassificeerde informatie een rol speelt of opdrachten waar wet- of regelgeving werkzaamheden en/of rapportages verlangt die niet zonder meer in overeenstemming zijn met vaktechnische beroepsregelgeving, mag toepassing van het conceptueel raamwerk worden verwacht.

b. Beroepsethische regelgeving schrijft voor dat auditors die assurance-opdrachten uitvoeren onafhankelijk moeten zijn. Voor het waarborgen van de onafhankelijkheid geldt strikte, specifieke beroepsregelgeving. De ADR heeft onafhankelijkheid van de auditor bovendien voor elke opdracht van toepassing verklaard en hanteert een centrale vastlegging van persoonlijke onafhankelijkheidsverklaringen van de auditors. Deze persoonlijke onafhankelijkheidsverklaringen worden jaarlijks verstrekt. In de opdrachtdossiers wordt hiernaar verwezen. Echter niet in alle gevallen wordt tijdens de preauditmeeting (bij de start van een opdracht) en zo nodig tijdens de uitvoering van de opdracht expliciet stilgestaan bij de vraag of de onafhankelijkheid van de betrokken teamleden daadwerkelijk geborgd is, bijvoorbeeld door na te gaan of auditors sinds het afgeven van de onafhankelijkheidsverklaring betrokken zijn geweest bij andere opdrachten voor de betreffende opdrachtgever.

c. Dossiers dan wel onderdelen daarvan zijn toegankelijk voor auditors die niet bij de opdracht zelf betrokken zijn. Volgens ADR-beleid mogen dossiers met de status tot en met 'Departementaal vertrouwelijk' intern gedeeld worden binnen het betrokken controleteam. Waar van toepassing hebben externe reviewers een wettelijk inzagerecht en/of als ambtenaar een eed afgelegd die vertrouwelijkheid waarborgt. Wij hebben niet geconstateerd dat ten aanzien van de toepassing van het fundamenteel beginsel 'vertrouwelijkheid' binnen de auditorganisatie sprake is van bedreigingen. Wij geven u echter in overweging om, in aansluiting op de nadere uitwerking van dit beginsel in bijvoorbeeld het Bta (niet van toepassing op de opdrachten van de ADR), de toegang tot dossiers voor auditors van de ADR te beperken tot de direct betrokkenen, waaronder eventueel ingeschakelde andere deskundigen of kwaliteitsbeoordelaars.

## 3. Aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten

### Kernbepaling

Alvorens een opdracht van een nieuwe opdrachtgever te aanvaarden, bij het beslissen of een bestaande opdracht zal worden voortgezet en bij het overwegen of een nieuwe opdracht voor een bestaande opdrachtgever zal worden aanvaard, dient de auditorganisatie de informatie te verkrijgen die zij in de gegeven omstandigheden noodzakelijk acht. Indien knelpunten (zoals bedreigingen van fundamentele beginselen) zijn onderkend en de auditorganisatie toch besluit de relatie met de opdrachtgever of de specifieke opdracht te aanvaarden of voort te zetten, moet de organisatie vastleggen hoe de knelpunten zijn opgelost.

### Bevindingen en observaties

a. Het overeenkomen van opdrachtvoorwaarden is noodzakelijk om afspraken over aard en reikwijdte van de opdracht en verantwoordelijkheden van opdrachtgever en auditor duidelijk te maken. Voor de ADR geldt dat sommige opdrachten zijn verankerd in wetgeving. Het uitvoeren van de wettelijke taak is geregeld in de Comptabiliteitswet. In een aantal gevallen wordt het jaarlijkse auditplan van de ADR beschouwd als de bevestiging van een uit te voeren opdracht. In de betreffende dossiers wordt niet altijd specifiek verwezen naar de grondslag voor het aanvaarden of voortzetten van de opdracht. De aard en reikwijdte van de opdracht, eventuele nadere afspraken en de verantwoordelijkheden van zowel auditor als opdrachtgever worden hierdoor niet geformaliseerd en bevestigd overeenkomstig beroepsregelgeving, zoals de controlestandaarden. Daarnaast is bij enige dossiers geen formele opdrachtbevestiging aangetroffen, terwijl deze opdrachten niet zijn verankerd in de wetgeving.

b. Vraaggestuurde opdrachten worden in enkele gevallen breed geformuleerd en meerdere keren niet duidelijk en/of niet volledig bevestigd. Daarnaast komt het voor dat opdrachten tussentijds worden aangepast zonder zichtbare instemming door de opdrachtgever. De uitvoerbaarheid van gewijzigde opdrachten wordt daarbij niet overwogen. Een en ander leidt mogelijk tot opdrachten die niet zijn bevestigd overeenkomstig de beroepsregelgeving en/of tot rapportages die minder goed zijn afgestemd op de oorspronkelijke doelstelling van de gebruiker.

c. Bij de werkzaamheden gericht op het beoordelen van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (fase I) hebben wij geconstateerd dat beslissingen over de aanvaarding (of continuering) van opdrachten met een hoger risicoprofiel (bijvoorbeeld als gevolg van een eventuele bedreiging van fundamentele beginselen) in beginsel op het niveau van de verantwoordelijke auditor worden genomen. De werkzaamheden in fase II bevestigen bestaan en werking van dit uitgangspunt. Inmiddels is het HARo hierop aangepast, waardoor een overweging op managementniveau omtrent de vraag of de ADR de opdracht wil, kan of moet uitvoeren tot de opdrachtdocumentatie zal gaan behoren.

## 4. Personeelsbeleid

### Kernbepaling

De auditorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat zij voldoende personeel in dienst heeft met de capaciteiten, bekwaamheid en binding met ethische grondslagen, die noodzakelijk zijn om haar opdrachten uit te kunnen voeren in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en om de organisatie of de voor opdrachten verantwoordelijke auditor in staat te stellen rapporten af te geven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

### Bevindingen en observaties

a. Volgens een toelichting door de opdrachtteams is de helft van de onderzochte opdrachten onder grote tijdsdruk uitgevoerd. Deze tijdsdruk wordt zowel veroorzaakt door een tekort aan beschikbare (gekwalificeerde) fte's als de timing van de werkzaamheden. Er is sprake van een grote tijdsdruk rond de rapportagedatum, onder andere door late oplevering van informatie door de opdrachtgever.

b. In veel gevallen is volgens mededeling van de eindverantwoordelijke auditor sprake van een consistente teambezetting op sleutelposities. Bij meer omvangrijke opdrachten is echter veelvuldig sprake van (externe) inhuur. Op basis van de dossiers kan niet zonder meer worden vastgesteld of en in hoeverre de urenbesteding zowel kwalitatief als kwantitatief adequaat is in relatie tot aard en omvang van de betreffende opdrachten.

## 5. Uitvoering van de opdrachten

### Kernbepaling

De auditorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de opdrachten worden uitgevoerd in overeenstemming met de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen, en dat de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke auditors rapporten afgeven die onder de gegeven omstandigheden juist zijn. Door middel van haar gedragslijnen en procedures tracht de auditorganisatie een constante kwaliteit bij de uitvoering van de opdrachten tot stand te brengen.

### Bevindingen en observaties

Op onderdelen hebben wij tekortkomingen geconstateerd in de uitvoering van de werkzaamheden. Als tekortkoming beschouwen wij in dit verband werkzaamheden die niet worden uitgevoerd conform de (vaktechnische) beroepsregelgeving. De vaktechnische beroepsregelgeving bestaat hoofdzakelijk uit de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NBA), de Richtlijnen 230, 3000, 3402 en 4401 (NOREA) en de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing (IIA). De belangrijkste bevindingen betreffen in dit verband:

a. De mate van betrokkenheid bij de opdracht van de eindverantwoordelijke auditor[4] is in de helft van de gevallen niet toereikend en/of niet goed af te leiden uit de opdrachtdocumentatie op de wijze zoals vaktechnische beroepsregelgeving voorschrijft. Betrokkenheid van onderliggende functies is over het algemeen beter zichtbaar in het dossier.

   In een aantal dossiers zijn conclusies die met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid worden verstrekt mede gebaseerd op overeengekomen specifieke werkzaamheden, die niet zijn uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van de auditor die het rapport ondertekent waarin de conclusies zijn verwoord. De toereikendheid van deze werkzaamheden voor de oordeelsvorming door de auditor wordt niet in voldoende mate vastgesteld.

   De tekenend auditor dient aantoonbaar verantwoordelijkheid te nemen voor bijvoorbeeld de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht overeenkomstig de vaktechnische beroepsregelgeving.

b. De auditors geven in de interviews die wij hebben gehad blijk van veel materiekennis. Ten aanzien van controleopdrachten (wettelijke taak) is de aard en reikwijdte van de benodigde ‘kennis van de entiteit’ zeer specifiek in vereisten van Standaard[5] 315 verwoord. Die kennis heeft vooral, maar zeker niet alleen, betrekking op bijvoorbeeld een grondig en gedetailleerd inzicht in de transactieverwerkende processen en de daarbij gebruikte systemen. Dit is noodzakelijk om een toereikende analyse uit te kunnen voeren van risico’s op afwijkingen van materieel belang in de te controleren verantwoording, maar ook om een effectieve respons op die risico’s te plannen en uit te voeren. Uit bijna de helft van de dossiers blijkt deze ‘kennis van de entiteit’ onvoldoende.

---

[4] Met de term auditor wordt bedoeld een financial auditor (RA of AA), IT-auditor of een operational auditor. De eindverantwoordelijke auditor ondertekent de rapportage en kan zijn de projectleider of de clustermanager.

[5] Waar in dit rapport wordt gesproken over ‘Standaard’ of ‘Standaarden’ (al dan niet voorzien van een nummeraanduiding) wordt bedoeld de vaktechnische beroepsregelgeving van de NBA.

c. In aansluiting op punt b. hiervoor is (eveneens voor controleopdrachten) meer specifiek het verkrijgen van inzicht in de geautomatiseerde gegevensverwerking ('IT-omgeving') en met name de daarin voorkomende interne beheersingsmaatregelen van belang. De op de IT-omgeving gerichte werkzaamheden worden veelal door het gespecialiseerde cluster uitgevoerd. De relatie tussen geïdentificeerde risico's op afwijkingen van materieel belang in de verantwoording, de te testen beheersingsmaatregelen (onderscheiden naar IT general controls en application controls) die deze risico's mitigeren, de wijze waarop deze tests plaatsvinden en de evaluatie van de gevolgen van de uitkomsten van de testwerkzaamheden voor de verdere (niet IT-gerelateerde) controlewerkzaamheden is cruciaal voor een effectieve controleaanpak. Uit enkele dossiers blijkt deze relatie onvoldoende.

d. Risico's – waaronder de centraal geformuleerde risico's – worden bij minder van de helft van de controleopdrachten niet geïdentificeerd en ingeschat op het niveau van beweringen per (materiële) post of transactiestroom in de verantwoording. Dit kan leiden tot niet-effectieve controlewerkzaamheden en/of inefficiëntie. Een voorbeeld van een op deze wijze centraal geformuleerd risico is *'Misbruik en oneigenlijk gebruik'*. Een voorbeeld van een op opdrachtniveau op deze wijze geformuleerd risico is *'De kwaliteit van de financiële administratie als gevolg van tekortkomingen in de financiële functie'*. Dit zijn in feite *oorzaken* van mogelijke risico's. De formulering is dermate abstract dat een respons in de vorm van controlewerkzaamheden (gericht op de vraag of zich een afwijking van materieel belang op het niveau van een bewering inzake een post in de verantwoording voordoet) in veel gevallen niet aan een concreet risico is gerelateerd.

e. Bij een meerderheid van de dossiers blijkt de 'audit trail' voor wat betreft de werkzaamheden gericht op de oordeelsvorming omtrent rechtmatigheid en/of getrouwheid van in de verantwoordingen opgenomen informatie onvoldoende uit dossiers. Voor wat betreft de overige opdrachten blijkt de samenhang tussen doelstelling, onderzoekskeuzes en planning, uitvoering, evaluatie en rapportage van de werkzaamheden onvoldoende uit meerdere dossiers.

f. De uitvoering van zowel systeem- als gegevensgerichte werkzaamheden voldoet niet altijd aan de vereisten volgens de beroepsregelgeving. Er kan deels sprake zijn van wel uitgevoerde maar niet toereikend gedocumenteerde werkzaamheden. Voorbeelden hiervan zijn:
   - de onderbouwing van de selectie (aantal en aangewezen items) van de door middel van een - al dan niet statistische - steekproef te testen interne beheersingsmaatregelen of gegevensgericht te controleren items voldoet niet aan de vereisten volgens Standaard 530. Ter illustratie dient het volgende voorbeeld. Als onderbouwing van het aantal te verrichten systeemtests bij interne beheersingsmaatregelen die dagelijks worden uitgevoerd wordt in meerdere dossiers aangegeven dat het HARo 25 waarnemingen voorschrijft. Het HARo geeft dit aantal echter slechts indicatief aan als minimum. Diverse factoren kunnen aanleiding geven voor het bepalen van een afwijkend aantal. Daarnaast dient de aanwijzing van de te testen items deugdelijk te worden gemotiveerd
   - de wijze waarop controle-informatie wordt verkregen over de effectiviteit van de geteste interne beheersingsmaatregelen voldoet niet aan de vereisten volgens Standaard 330
   - de opzet, uitvoering en evaluatie van cijferanalyses die bedoeld zijn om zekerheid te verkrijgen uit gegevensgerichte werkzaamheden voldoet niet aan de vereisten volgens Standaard 520. Zo wordt in nagenoeg alle gevallen geen toereikende verwachting opgebouwd, geen drempelwaarde bepaald en vindt geen verificatie van de verklaring voor een afwijking plaats
   - van informatie (bijvoorbeeld in de vorm van 'lijstwerk') die door de gecontroleerde wordt verstrekt en die als controle-informatie wordt gebruikt, wordt de betrouwbaarheid niet vastgesteld volgens de vereisten van Standaard 500

- de voorwaarden waaronder gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden die door een andere interne auditdienst zijn uitgevoerd worden niet geëvalueerd in overeenstemming met Standaard 610
- de evaluatie van bevindingen is niet in overeenstemming met de daarvoor bestaande beroepsregelgeving, onder andere opgenomen in Standaarden 450 en 705. Deze constatering ziet met name op het bepalen van de omvang van de (niet-) ontdekte en niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de interpretatie van afwijkingen als 'onzekerheid' omdat op het moment van afgifte van de controleverklaring nog niet alle benodigde controle-informatie is verkregen.

g. Controle- of assurancedocumentatie ('workpapers') voldoet bij meer dan de helft van de dossiers niet aan de daaraan te stellen eisen volgens Standaard cq Richtlijn 230 omdat bijvoorbeeld een gedetailleerde vastlegging van uitgevoerde werkzaamheden, bevindingen, overwegingen en/of conclusies ontbreken en/of omdat daarin aantekeningen, vragen of opmerkingen zonder navolgbare afwerking zijn opgenomen.

h. Uit de datum van aftekening blijkt bij meer dan de helft van de dossiers dat niet alle daarvoor in aanmerking komende dossieronderdelen tijdig en/of op het juiste niveau worden gereviewd. Een tijdige review of kwaliteitsbeoordeling dient aantoonbaar plaats te vinden voordat de rapportage wordt uitgebracht. De mondelinge toelichting door de opdrachtteams dat de review wel heeft plaatsgevonden voor afgifte van de rapportage kan niet worden geverifieerd.

i. Uit de datum van aftekening voor opstellen en/of review van controledocumentatie valt af te leiden dat, op het moment waarop de auditor rapporteert, het dossier in een aantal gevallen (nog) niet voldoende en geschikte informatie bevat om de rapportage over (onderdelen van) het betreffende object van onderzoek te onderbouwen. Binnen een zekere termijn na afgifte van de rapportage (in beginsel 60 dagen voor controle-opdrachten) mag de documentatie in het dossier worden geordend. De controledocumentatie moet op het moment van afgifte van de verklaring voldoen aan de eisen die de beroepsregels daaraan stellen. Uit de vastlegging van bijvoorbeeld de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling blijkt in voorkomende gevallen niet of specifiek is nagegaan dat alle vereiste documentatie weliswaar nog niet was gearchiveerd, maar wel tijdig beschikbaar was en in de oordeelsvorming is betrokken. Dit is achteraf dan ook niet meer aantoonbaar.

j. Er is bij een meerderheid van de opdrachten sprake van gefragmenteerde dossiers. Het komt voor dat een 'hoofddossier' is opgenomen in de elektronische dossieromgeving van de ADR (TeamMate), maar aanvullende informatie in e-mails of op een netwerkschijf dan wel in hard copy-vorm wordt bewaard. Hiermee kan niet worden gewaarborgd dat een tijdig afgesloten, zelfstandig leesbaar en niet voor derden toegankelijk dossier als onderbouwing van de rapportage beschikbaar is gedurende de (wettelijk) voorgeschreven bewaartermijn.

## 6. Bewaking en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

### Kernbepaling

De auditorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die zijn opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de gedragslijnen en procedures met betrekking tot het systeem van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn, effectief werken en binnen de beroepsuitoefening worden nageleefd.

In dergelijke gedragslijnen en procedures dient te worden opgenomen, dat voortdurend aandacht moet worden besteed aan en evaluatie moet plaatsvinden van het systeem van kwaliteitsbeheersing, en dat een periodieke inspectie van een selectie uit afgeronde opdrachten moet plaatsvinden.

Een voorbeeld van de vast te stellen gedragslijnen en procedures is dat als eis wordt gesteld dat voor daarvoor in aanmerking komende opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt, waarin een objectieve evaluatie plaatsvindt van de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd bij het formuleren van het rapport.

### Bevindingen en observaties

Ten aanzien van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) hebben wij naar aanleiding van fase I van ons onderzoek geconstateerd dat de volgende aspecten niet of niet toereikend in het HARo zijn geformuleerd:

- de criteria voor het aanwijzen van opdrachten – anders dan opdrachten uit hoofde van de wettelijke taak en de regeling grote projecten – waarop een uitgebreide OKB moet worden uitgevoerd, en dan met name het criterium ‘op basis van risico-inschatting’
- het opvolgen door het opdrachtteam van bevindingen uit OKB’s
- het melden en registreren van de uitkomsten van OKB’s
- het benoemen en evalueren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars.

Naar aanleiding van deze constateringen heeft de ADR inmiddels een groot aantal aanpassingen aangebracht in het HARo. Deze aanpassingen waren nog niet van kracht voor de opdrachten die in fase II van ons onderzoek zijn betrokken.

Bij het uitvoeren van de werkzaamheden gericht op bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing hebben wij bevindingen en observaties op opdrachtniveau die deels in lijn liggen met de uitkomsten van fase I. In vrijwel alle dossiers zijn tekortkomingen inzake de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geconstateerd. Hieronder zijn de belangrijkste tekortkomingen samengevat.

- De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is zelf betrokken bij de opdracht of afkomstig uit het cluster waarbinnen de opdracht wordt uitgevoerd. Hierdoor wordt de onafhankelijkheid van de beoordelaar in wezen en/of schijn beïnvloed
- Vastleggingen van de inhoudelijke beoordeling van dossieronderdelen door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar ontbreken. Hierdoor is niet aantoonbaar of en zo ja hoe de kwaliteitsbeoordelaar significante conclusies van de auditor in zijn beoordeling heeft betrokken
- De afwerking van opmerkingen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is niet zichtbaar in het dossier. Hierdoor is onduidelijk of en zo ja hoe er opvolging aan de bevindingen is gegeven en wat het oordeel van de kwaliteitsbeoordelaar daarover is
- De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt niet afgerond vóór of uiterlijk op de datum van de rapportage. Dit betreft zowel de overeenstemming die auditor en opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bereiken, als datering en ondertekening van de vastlegging van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Tabel 3: Samenvatting van de belangrijkste bevindingen en observaties

In hoofdstuk 5 geven wij een nadere analyse van de herkomst van de bevindingen en observaties naar soort opdracht, gevolgd door een aantal aanbevelingen voor de opdrachtgever in hoofdstuk 6.

## 5. Analyse

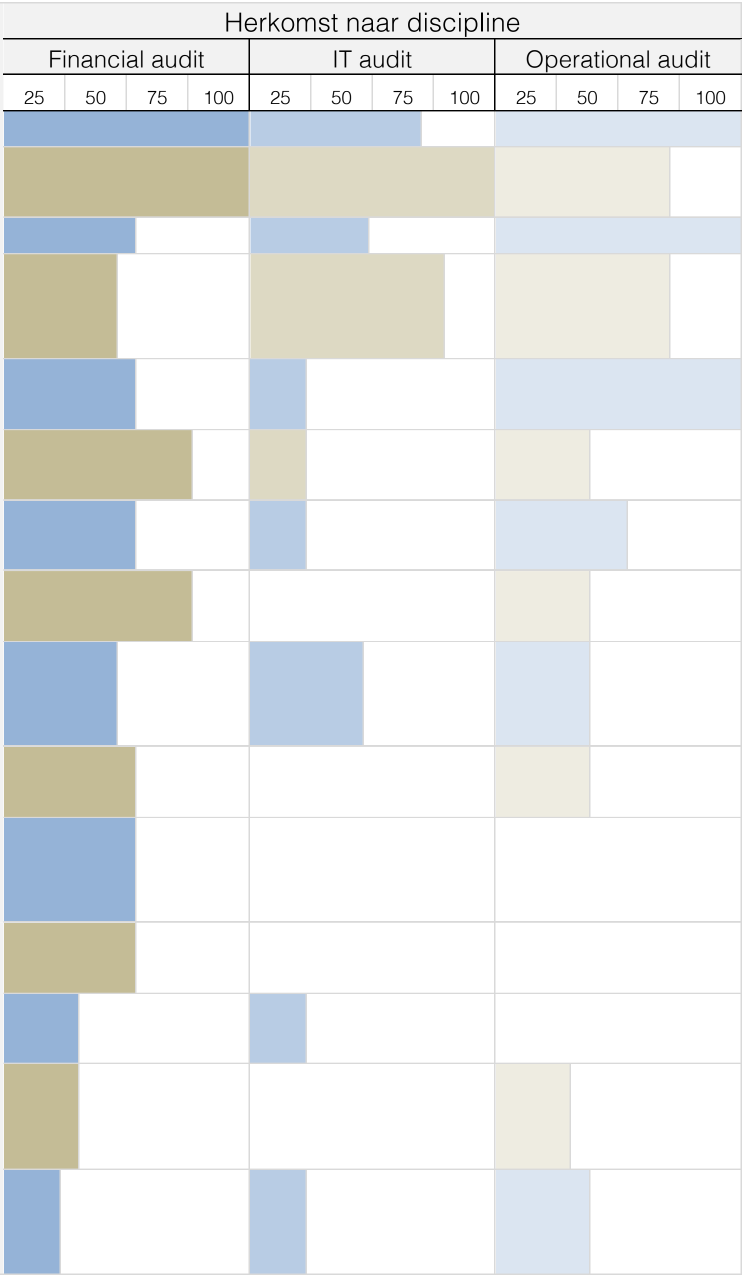
De analyse van de bevindingen is opgesteld op basis van het aantal opdrachten waarvoor de bevindingen en observaties, zoals genoemd in hoofdstuk 4 van dit rapport, gelden. In tabel 4 zijn de 15 bevindingen opgenomen met de meeste waarnemingen, voorzien van een indicatie van het percentage van de opdrachten waarvoor de bevinding geldt. Per bevinding is daarbij aangegeven op welk element van het stelsel van kwaliteitsbeheersing deze bevinding betrekking heeft.

| Bevinding (onder verwijzing naar tabel 3, hoofdstuk 4) | | Element van kwaliteitsbeheersing | Procentueel aantal waarnemingen (20 – 40 – 60 – 80 – 100) |
|---|---|---|---|
| 5j | Gefragmenteerde dossiervorming | Uitvoering van opdrachten | |
| 6 | Bestaan en werking van meerdere aspecten van OKB | Bewaking en OKB | |
| 5e | Onvoldoende ‘audit trail’ | Uitvoering van opdrachten | |
| 2a | Evaluatie bedreigingen van fundamentele beginselen onvoldoende aangetoond | Beroepsethische normen | |
| 3a | Opdrachtvoorwaarden onvoldoende vastgelegd | Aanvaarden en voortzetten van opdrachten | |
| 5g | Controledocumentatie voldoet niet | Uitvoering van opdrachten | |
| 5h | Review niet tijdig en/of op het juiste niveau | Uitvoering van opdrachten | |
| 4a | Opdrachten uitgevoerd onder grote tijdsdruk | Personeelsbeleid | |
| 5a | Betrokkenheid eindverantwoordelijke auditor blijkt onvoldoende uit dossier | Uitvoering van opdrachten | |
| 5b | Kennis van de entiteit blijkt onvoldoende uit dossier | Uitvoering van opdrachten | |
| 1b | Onvoldoende blijk van kunnen dragen van ongedeelde verantwoordelijkheid | Verantwoordelijkheid van leiding voor kwaliteit | |
| 5d | Risico-identificatie en inschatting niet voldoende concreet | Uitvoering van opdrachten | |
| 5i | Dossier niet aantoonbaar toereikend bij afgifte rapportage | Uitvoering van opdrachten | |
| 2b | Onafhankelijkheid niet expliciet geëvalueerd tijdens uitvoering opdracht | Beroepsethische normen | |
| 3c | Beslissing over opdrachtaanvaarding op lager niveau in organisatie | Aanvaarden en voortzetten van opdrachten | |

Tabel 4: Bevindingen met de meeste waarnemingen

In tabel 5 zijn de 15 bevindingen weergegeven met de herkomst naar discipline, voorzien van een indicatie van het percentage van de opdrachten per discipline waarvoor de bevinding geldt.

| Bevinding (onder verwijzing naar tabel 3, hoofdstuk 4) | |
|---|---|
| 5j | Gefragmenteerde dossiervorming |
| 6 | Bestaan en werking van meerdere aspecten van OKB |
| 5e | Onvoldoende 'audit trail' |
| 2a | Evaluatie bedreigingen van fundamentele beginselen onvoldoende aangetoond |
| 3a | Opdrachtvoorwaarden onvoldoende vastgelegd |
| 5g | Controledocumentatie voldoet niet |
| 5h | Review niet tijdig en/of op het juiste niveau |
| 4a | Opdrachten uitgevoerd onder grote tijdsdruk |
| 5a | Betrokkenheid eindverantwoordelijke auditor blijkt onvoldoende uit dossier |
| 5b | Kennis van de entiteit blijkt onvoldoende uit dossier |
| 1b | Onvoldoende blijk van kunnen dragen van ongedeelde verantwoordelijkheid |
| 5d | Risico-identificatie en inschatting niet voldoende concreet |
| 5i | Dossier niet aantoonbaar toereikend bij afgifte rapportage |
| 2b | Onafhankelijkheid niet expliciet geëvalueerd tijdens uitvoering opdracht |
| 3c | Beslissing over opdrachtaanvaarding op lager niveau in organisatie |




Tabel 5: Bevindingen met de meeste waarnemingen weergegeven met herkomst naar discipline

Uit bovenstaande tabel blijkt dat procentueel de meeste bevindingen betrekking hebben op financial audit opdrachten. Dit komt onder meer doordat de geselecteerde financial audit opdrachten over het algemeen van grotere omvang en complexiteit zijn dan de andere geselecteerde opdrachten. De grote verscheidenheid in werkzaamheden die de aard van een financial audit inzake bijvoorbeeld de wettelijke taak met zich mee brengt, geeft aanleiding tot een breder scala aan bevindingen.

Voorts merken wij op dat met betrekking tot bestaan en werking van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en de aanvaarding van opdrachten op een lager niveau in de organisatie de bevindingen in lijn liggen met de uitkomsten van ons onderzoek in fase I. De ADR heeft inmiddels een aantal maatregelen op deze onderwerpen aangescherpt. Deze maatregelen waren echter nog niet van kracht tijdens de uitvoering van de opdrachten die in onze review zijn betrokken.
Ten slotte dient bij het interpreteren van deze tabel in aanmerking te worden genomen dat wij bij de uitvoering van de reviews per opdracht in een aantal gevallen andere accenten hebben gekozen. Dat heeft tot gevolg dat sommige bevindingen zoals opgenomen in tabel 3 van hoofdstuk 4 gebaseerd zijn op een relatief beperkt aantal waarnemingen, terwijl deze bevindingen voor meerdere opdrachten in de selectie zouden kunnen gelden. Dit geldt bijvoorbeeld voor de bevindingen genoemd onder 5c (kennis van de IT-omgeving) en 5f (uitvoering van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden). Omdat de weergave in tabel 4 is gebaseerd op het aantal waarnemingen per bevinding, komen deze bevindingen niet in de tabel voor.

## 6. Enkele aanbevelingen

In dit hoofdstuk presenteren wij vijf aanbevelingen naar aanleiding van de bevindingen en observaties zoals weergegeven in hoofdstuk 4. De reikwijdte van onze werkzaamheden omvatte niet het onderzoek naar de oorzaak of oorzaken van de bevindingen. Bovendien zijn onze bevindingen gebaseerd op de beoordeling van onderdelen van de betreffende 16 dossiers. Om die redenen zijn onze aanbevelingen beperkt tot die onderwerpen waarvan wij menen dat op basis van ons onderzoek voldoende inzicht is verkregen om te kunnen leiden tot een concrete aanbeveling.

Een nadere oorzaakanalyse is gewenst om te kunnen komen tot meer specifieke aanbevelingen voor de kwaliteitsbeheersing.

### 1. Maak het HARo op enkele onderdelen specifieker

Onze bevindingen en observaties geven aanleiding om op enkele onderwerpen het HARo specifieker te maken. Dit betreft:

- instructies voor de identificatie en evaluatie van concrete afwijkingen van beroepsregelgeving voor sommige opdrachten die door wet- of regelgeving worden voorgeschreven en de wijze waarop daarmee bij de acceptatie en uitvoering van de betreffende opdrachten moet worden omgegaan
- stringente en uniforme uitgangspunten voor regievoering, vakinhoudelijke sturing en dossiervorming met betrekking tot het gebruik maken van werkzaamheden die worden uitgevoerd door ‘horizontale clusters’
- concrete instructies of procedures voor bijvoorbeeld onafhankelijke kwaliteitsbeoordeling, dossiervorming, archivering en mogelijkheden voor de auditor om (bijvoorbeeld tuchtrechtelijk) verantwoording over zijn werkzaamheden af te leggen indien sprake is van opdrachten waarbij geclassificeerde informatie een rol speelt.

Wij adviseren u om te onderzoeken hoe het HARo op deze punten zodanig kan worden aangescherpt dat effectieve waarborgen voor kwaliteitsbeheersing worden geboden, zonder dat sprake is van het opwerpen van onnodige operationele belemmeringen bij opdrachten waar dit speelt.

## 2. Meer aandacht voor de planningfase op opdrachtniveau

De tweede aanbeveling houdt verband met het belang van een gedegen, diepgaande vaktechnische voorbereiding van opdrachten. Een aantal bevindingen en observaties betreft aspecten van de 'planning' van – met name, maar niet alleen – de meer omvangrijke opdrachten. Daarbij geldt dat hoe concreter *bijvoorbeeld* eventuele bedreigingen van fundamentele beginselen, risico's op afwijkingen in verantwoordingen, doelstellingen van opdrachtgevers of omstandigheden waarvoor specifieke vereisten in beroepsregelgeving zijn opgenomen vóór aanvang van de werkzaamheden worden benoemd, hoe effectiever de werkzaamheden kunnen worden gepland. Uit onze bevindingen valt af te leiden dat op dit punt verbeteringen mogelijk zijn. Een effectieve planning leidt tot een betere waarborg dat:

- met de uit te voeren werkzaamheden wordt voldaan aan de vaktechnische richtlijnen van de beroepsorganisaties van de betrokken auditors
- wordt voldaan aan de door wet- en regelgeving gestelde eisen
- de door de organisatie of haar voor opdrachten verantwoordelijke auditors afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn.

Wij adviseren u om vanuit dit perspectief specifiek aandacht te besteden de inrichting van het planningsproces als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit betekent wel dat deze fase van de opdrachten in voorkomende gevallen meer tijd vergt. De 'winst' is echter niet alleen een meer effectieve uitvoering van de opdracht (de 'juiste werkzaamheden' worden uitgevoerd), maar naar onze overtuiging in veel gevallen ook een meer efficiënte uitvoering daarvan.

## 3. Focus op kernvraag 'waarom' bij de uitvoering van werkzaamheden

De derde aanbeveling hangt in zekere zin samen met de tweede aanbeveling die wij hiervoor formuleerden. Uit onze bevindingen en observaties blijkt dat *bijvoorbeeld* niet altijd duidelijk is waarom welke werkzaamheden zijn uitgevoerd, wat de werkzaamheden precies inhielden, welke keuzes zijn gemaakt en op grond van welke overwegingen conclusies zijn getrokken over de te bereiken doelstelling. Oorzaken hiervan hebben wij in het kader van onze opdracht niet onderzocht, maar de bevindingen zijn herkenbaar uit kwaliteitsreviews bij andere organisaties. Aanleidingen voor dergelijke bevindingen *kunnen* zijn:

- een niet-effectieve planning
- het 'herhalen' van werkzaamheden uit voorgaande jaren
- standaard voorgeschreven procedures in werkprogramma's
- beperkte begeleiding door meer senior auditors.

Wij adviseren u om de focus bij het uitvoeren van de werkzaamheden meer nadrukkelijk te richten op de beantwoording van de kernvraag 'waarom?' Daarmee kan worden bereikt dat de juiste werkzaamheden ook 'juist worden uitgevoerd'. Uit de opdrachtdocumentatie dient niet alleen te blijken waarom een werkstap wordt uitgevoerd, maar ook waarom de auditor van mening is dat de timing van een procedure, het aantal waarnemingen of tests, de bij de werkstap gebruikte informatie of technieken en de bevindingen (uitkomsten) een onderbouwing zijn van zijn conclusie.

### 4. Implementeer een structurele vorm van 'mentoring'

Wij hebben geconstateerd dat veel opdrachtteams de gesprekken die wij met hen voerden tijdens de review als waardevol hebben beschouwd. Het in een kleine groep en met een afgebakende timing 'klankborden' met beroepsgenoten (die niet bij de opdracht betrokken zijn) over de beroepsethische en vaktechnische aspecten van een concrete opdracht kan bijdragen aan het vergroten van het inzicht in de gekozen aanpak, eventuele knelpunten en mogelijk oplossingen. Gedurende de afgelopen jaren is ervaring opgedaan met de door de NBA voor een deel van de praktijk verplicht gestelde dossiermentoring. De evaluaties daarvan zijn doorgaans zeer positief. Wij geven u, in aanvulling op de eerste drie bevindingen, in overweging om een structurele vorm van dossiermentoring te implementeren voor alle tekeningsbevoegde auditors. Daarbij dienen de mentoren uiteraard wel aan een aantal specifieke, nader door u te formuleren eisen te voldoen. Ook dient een duidelijk onderscheid te worden aangebracht tussen mentoring en kwaliteitsbeoordelingen, zowel voor wat betreft het doel, de uitvoering als de follow up daarvan.

### 5. Vergroot de parate kennis van actuele beroepsregelgeving

In nagenoeg alle gesprekken naar aanleiding van de uitgevoerde reviews is aan de orde geweest dat uit de dossiers op onderdelen de naleving van actuele vaktechnische beroepsregelgeving niet zonder meer voldoende kan worden aangetoond. Daarbij zijn in een aantal gevallen de gedetailleerde vereisten die in diverse standaarden en richtlijnen aan de orde komen besproken. In samenhang met de hiervoor genoemde aanbevelingen verwachten wij dat een betere parate kennis van actuele beroepsregelgeving, vooral op het gebied van vereisten die gelden voor specifieke onderdelen van het auditproces, bij zal dragen aan de kwaliteit van de uitgevoerde opdrachten. Wij adviseren u om hieraan gericht aandacht te besteden in het opleidingsprogramma van de ADR.

Tot slot van dit hoofdstuk merken wij graag het volgende op. Wij hebben geen opdracht gehad om de relatie tussen de organisatiestructuur van de ADR en opzet, bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing te onderzoeken. Daarover kunnen wij op grond van de in dit rapport opgenomen bevindingen en observaties ook geen uitspraak doen. Onze bevindingen hebben in hoge mate betrekking op vakinhoudelijke aspecten en risico's die de effectiviteit van het stelsel kunnen beïnvloeden. De randvoorwaarden voor het borgen van de kwaliteit zijn aanwezig, onder meer in de vorm van het HARo en de centrale vaktechnische *ondersteuning*.
De leden van het MT van de ADR zorgen ervoor dat het kwaliteitsbeleid van de ADR leidt tot een organisatiecultuur waarin alle opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig de vooraf vastgestelde kwaliteitseisen van de ADR, zoals vastgelegd in het HARo. Naast de vijf aanbevelingen geven wij u in overweging om te evalueren of het opdrachtportfolio passend is bij de invulling van de interne auditfunctie van de ADR uit het oogpunt van risicobeheersing, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, een efficiënte uitvoering van de opdrachten, voldoen aan verwachtingen van opdrachtgever en of deze opdrachten versterkend zijn voor de beoogde ontwikkelrichting van de ADR.

# 7. Toelichting op het onderzoek

## 7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk geven wij een toelichting op de werkzaamheden die wij hebben uitgevoerd. Daarbij komen achtereenvolgens aan de orde:

- wie de opdrachtgever is
- wat het doel is van deze opdracht
- de fasering van de opdracht
- het van toepassing zijnde normenkader
- de uitgevoerde werkzaamheden en de daarin betrokken dossiers
- de scope en de reikwijdte van het onderzoek
- de opbouw van de rapportage.

## 7.2 Onze opdrachtgever is de algemeen directeur van ADR

Opdrachtgever is de Staat der Nederlanden, te dezen vertegenwoordigd door de Minister van Financiën, namens deze de algemeen directeur van de Auditdienst Rijk, mevrouw J.M. van Zanen-Nieberg RA.

## 7.3 Doel is om inzicht te verschaffen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Het doel van het uit te voeren onderzoek is het verschaffen van inzicht in opzet, bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat door de ADR is ingericht. Daarbij richt het onderzoek zich op alle opdrachttypen die de ADR uitvoert. Het te verschaffen inzicht is bedoeld voor de leiding van de ADR en zal gebruikt worden om zowel de eigenaar van de ADR (de secretaris-generaal van het ministerie van Financiën) als de opdrachtgevers van de ADR en mogelijk andere partijen te informeren. Het doel van de opdracht is niet om met een bepaalde mate van zekerheid een oordeel over opzet, bestaan en/of werking van het stelsel uit te spreken. Ons onderzoek is dan ook niet uitgevoerd als een assurance-opdracht of een aan assurance-verwante opdracht.

## 7.4 Het onderzoek is in twee fasen uitgevoerd

Het onderzoek is opgedeeld in twee fasen, waarbij fase I is gericht op de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en fase II op de werking – en daarmee tevens het bestaan – van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Reeds in een eerdere rapportage d.d. 30 maart 2015 hebben wij inzicht verschaft in de kwaliteit van de opzet van dit stelsel (fase I).
Deze rapportage betreft de uitvoering van fase II.

## 7.5 Als normenkader dient de beroepsregelgeving

Als normenkader voor het onderzoek wordt uitgegaan van de regelgeving van Koninklijke NBA (hierna: NBA), NOREA en IIA/NL, zowel daar waar het gaat om de inrichting van het stelsel als daar waar het gaat om planning en uitvoering van opdrachten en het rapporteren naar aanleiding van deze opdrachten. Een groot deel van de regelgeving vertoont sterke overeenkomsten met elkaar omdat veel onderdelen hun oorsprong vinden in door de International Federation of Accountants (IFAC) uitgebrachte voorschriften. In onderdeel TA2 van het HARo is een gedetailleerd overzicht opgenomen van de van toepassing zijnde vereisten uit de beroepsregelgeving waarop hoofdstuk A2 (Kwaliteitsbeleid) van het HARo is gebaseerd. Daarbij wordt ook ingegaan op de specifieke omgevingsfactoren die een rol spelen bij de manier waarop de ADR aan deze regelgeving invulling geeft.

Regelgeving NBA
De regelgeving van de NBA die van toepassing is op de planning, uitvoering en rapportering van individuele opdrachten zijn de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS), de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Van de NBA-regelgeving is Richtlijn kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB1) gehanteerd als normenkader voor (de inrichting van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Regelgeving NOREA
De regelgeving van NOREA die van toepassing is op de planning, uitvoering en rapportering van individuele opdrachten betreft met name de Richtlijnen 210, 230, 3000, 3402 en 4401, naast het Reglement Gedragscode Register IT-auditors. Per te reviewen opdracht wordt beoordeeld in hoeverre overige NOREA-regelgeving van toepassing is. Het Reglement Kwaliteitsbeheersing NOREA (RKBN) is gehanteerd als onderdeel van het normenkader voor (de inrichting van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Regelgeving IIA/NL
De regelgeving van IIA/NL die van toepassing is op de planning, uitvoering en rapportering van individuele opdrachten zijn de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing. Daarnaast worden de Gedragscode van het Instituut van Internal Auditors alsmede de zogeheten Practice Advisory's, Position Papers en Practice Guides gehanteerd als onderdeel van het normenkader voor (de inrichting van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

## 7.6 Wij hebben een beperkte review uitgevoerd

Fase II van het onderzoek richt zich op het bestaan en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daartoe hebben wij in de periode april tot en met juli 2015 een beperkte review uitgevoerd op (onderdelen van) de dossiers die de ADR heeft ingericht voor zes controleopdrachten , vier opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden, drie opdrachten met een hybride karakter (samenloop van meerdere typen opdrachten), twee niet aan assurance verwante opdrachten en een assurance-opdracht (anders dan een controleopdracht). In totaal zijn dus de dossiers van 16 opdrachten in het onderzoek betrokken. Dit betroffen negen opdrachten van de discipline financial audit, vier opdrachten van de discipline IT audit en drie opdrachten van de discipline operational audit. Van deze opdrachten hadden er zeven betrekking op de wettelijke taak, eveneens zeven op vraaggestuurde opdrachten en twee op Europese geldstromen.

Deze opdrachten zijn in samenspraak met ons geselecteerd door het management van de ADR en vormen een representatieve afspiegeling van de aard en omvang van de opdrachten die de ADR uitvoert.

## 7.7 Ons onderzoek heeft een beperkte reikwijdte

Een beperkte review houdt in dat wij zeer gericht enkele onderdelen van de dossiers hebben beoordeeld waaruit bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing zouden moeten blijken.

Dit houdt in dat wij géén onderzoek hebben gedaan om een uitspraak te kunnen doen over:
- het algehele kwaliteitsniveau van de individuele dossiers
- de vraag of in de betreffende situatie een passende conclusie in de rapportage is verwoord
- de vraag of in de betreffende situatie sprake is van een volledige en betrouwbare weergave in de rapportage van bevindingen
- de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing voor zover dat dossier-overstijgend is (bijvoorbeeld personeelsbeleid, technische infrastructuur, et cetera).

Onder 'bestaan' wordt in het kader van ons onderzoek verstaan: het zichtbaar in de opdrachtdocumentatie (dossiers) vóórkomen van de maatregelen van kwaliteitsbeheersing, zoals verwoord in het HARo en eventueel is vastgelegd in andere documenten. Het bestaan moet blijken uit vastleggingen van de toepassing van de maatregelen, al dan niet in de vorm van 'templates' die daarvoor binnen de ADR zijn ontwikkeld.
Onder 'werking' wordt in het kader van ons onderzoek verstaan: het effectief uitvoeren van de maatregelen van kwaliteitsbeheersing, zoals verwoord in het HARo en eventueel is vastgelegd in andere documenten. De effectieve werking blijkt onder meer uit de vastlegging van de wijze waarop, door wie, wanneer en hoe de maatregelen zijn toegepast evenals uit de consistentie waarmee deze zijn toegepast.

Een en ander is mede beoordeeld in de context van de aard (diversiteit en complexiteit) van de auditactiviteiten van de ADR. De werkzaamheden die wij in fase II van het onderzoek hebben uitgevoerd hebben bestaan uit:
- het doornemen van de rapportages die naar aanleiding van de opdrachten zijn uitgebracht ('desk reviews')
- bespreking met de voor de opdracht verantwoordelijke auditor (en eventueel de betrokken clustermanager) van belangrijke kenmerken en onderdelen van de opdracht
- het doornemen van (onderdelen van) de betreffende (elektronische en/of 'hard copy') dossiers
- het bespreken met de voor de opdracht verantwoordelijke auditor van de bevindingen en observaties naar aanleiding van het doornemen van de dossiers
- het in voorkomende gevallen raadplegen van informatie die niet in de eerder overlegde dossiers was opgenomen en aan ons aanvullend ter inzage is verstrekt. Deze informatie bestond onder meer uit:
    - dossiers met betrekking tot voorgaande jaren
    - hard copy informatie, die niet in het dossier was opgenomen
    - dossiers van horizontale teams
    - informatie opgeslagen op de 'N-schijf', waar wij zelf geen toegang tot hadden
- het afstemmen met de voor de opdracht verantwoordelijke auditor van de bevindingen en observaties, voor zover deze hebben bijgedragen aan de inhoud van onze rapportage.

### 7.8 Wij rapporteren over bevindingen en observaties

In dit rapport doen wij verslag van de uitkomsten van onze werkzaamheden. De uitkomsten van het onderzoek hebben wij gerubriceerd naar de zes hoofdonderwerpen zoals die zijn terug te vinden in onder andere Richtlijn kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB1). Deze richtlijn heeft een belangrijk kader gevormd voor de totstandkoming van het HARo. Zie hiervoor ook onze rapportage inzake fase I van ons onderzoek.

Hoewel wij bij het weergegeven van onze bevindingen en observaties de bronnen (individuele dossiers) zoveel als mogelijk hebben geanonimiseerd is het niet geheel te uit te sluiten dat bevindingen en/of observaties zijn te herleiden naar betrokken auditors dan wel het object van onderzoek. In die gevallen hebben wij echter gemeend dat de betreffende bevinding zodanig van belang is dat het niet vermelden tot een onjuiste interpretatie van de bevindingen in deze rapportage zou kunnen leiden.

## 8. Afsluiting

In deze rapportage hebben wij u geïnformeerd over de uitkomsten van fase II van het Onderzoek naar het kwaliteitsbeheersingssysteem ADR, gericht op het bestaan en de werking van het stelsel. Wij vertrouwen erop dat deze rapportage, tezamen met ons rapport over de uitkomsten van fase I van het onderzoek, u voldoende in staat stelt om afwegingen en keuzes te maken inzake eventuele vervolgstappen. Wij verwachten hiermee aan uw opdracht te hebben voldaan.

Wij hebben met veel genoegen aan deze opdracht gewerkt en zijn uiteraard graag bereid om dit rapport desgewenst nader aan u toe te lichten.

Met vriendelijke groet,

P. Mansvelder RA

Drs. J.L. van Gestel RA